

PROCESSO - A. I. Nº 281508.0006/13-2
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - SUPERMERCADO RIO BRANCO LTDA. (RIO BRANCO)
RECURSO - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - Acórdão 2ª CJF nº 0320-12/14
ORIGEM - IFEP - DAT/NORTE
INTERNET - 09/07/2015

CÂMARA SUPERIOR

ACÓRDÃO CS Nº 0001-21/15

EMENTA: ICMS. EXISTÊNCIA DE PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE DO RECURSO. De acordo com o artigo 6º do Decreto nº 7.799/00, o contribuinte possuidor de Termo de Acordo Atacadista, está obrigado a estornar o crédito fiscal excedente a 10% do valor da base de cálculo do imposto, o que leva em consideração os valores reduzidos da base de cálculo que se equipara a uma isenção parcial. A Decisão administrativa prolatada contraria a legislação e as provas dos autos. Modificada a Decisão da Câmara de Julgamento Fiscal. Recurso **CONHECIDO** e **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Extraordinário apresentado pela PGE/PROFIS, previsto no art. 169, II, “c” do RPAF/99, pretendendo modificar o Acórdão CJF Nº 0320-12/14, prolatado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal que, em Decisão unânime, deu provimento ao Recurso Voluntário, modificando a Decisão da 1ª JJF, no Acórdão JJF nº 0063-01/14, que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado, em 30/09/13, com o objetivo de exigir da ora Recorrido crédito tributário, no valor histórico de R\$ 173.898,64, em decorrência do cometimento de 02 (duas) infrações.

Na Decisão ora recorrida foi apreciado que o sujeito passivo reconheceu o cometimento da 2ª infração e quanto ao Recurso Voluntário interposto contra a infração 1ª, fundamentou que:

... a Infração 01, que trata da falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução. O agente autuante diz que o Recorrente deixou de efetuar o estorno dos créditos do ICMS, excedente de 10% do valor da base de cálculo constante de cada um dos documentos fiscais, contrariando o artigo 6º do Decreto 7.799/2000 - Decreto dos Atacadistas, no valor R\$159.427,44 - Multa de 60%.

A tese defensiva é a de que, pela interpretação do art. 6º do Decreto nº 7.799/00, os créditos fiscais não poderão exceder a 10% do valor da base de cálculo do imposto cheio, e não da base de cálculo reduzida. Por ser o cerne da questão, transcrevemos o comentado artigo, in litteris:

Art. 6º Os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos arts. 1º, 2º, 3º-B, 3º-D, 3º-E e 3º-F , não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias.

Por outro lado, no caso concreto, o Auditor Fiscal elaborou demonstrativo de débito, fls. 15/30 (exercício 2008) e fls. 31/38 (exercício 2009), relacionando as operações de entradas das mercadorias, cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo, identificando os valores creditados em valor superior a 10%, equivalente à redução da base de cálculo em 41,176%.

Em outras palavras, entende o Autuante e a JJF que pela análise da redação do dispositivo vigente à época, que ao se reportar a valor da base de cálculo do imposto o limitador previsto deve ser aplicado à base de cálculo com a redução de 41,176%.

Não há nos autos nenhum questionamento sobre o procedimento adotado pelo Recorrente e pelos valores

discutidos, que se referem, unicamente, à diferença entre as duas metodologias aplicadas.

Por sua vez, concordam o autuado, autuante, JJF e PGE/PROFIS que após a alteração da redação promovida pelo Decreto 13.339, de 07 de outubro de 2011, com vigência à partir de 01 de novembro de 2011 não haveriam dúvidas que o limitador deveria ser aplicado sobre o valor da operação de entrada, e não sobre a base de cálculo reduzida. A questão é saber se a alteração promovida alterou o método do estorno de crédito ou, tão somente, melhorou a redação então vigente.

Em que pese o opinativo da PGE/PROFIS e a decisão da JJF, entendo que a Decisão recorrida merece ser reparada.

Entendo que a melhor, e para mim a única do dispositivo legal vigente à época dos fatos geradores é a de que o limite de 10% corresponde ao valor da base de cálculo do imposto deve-se levar em conta o valor total da base de cálculo apostado na nota de entrada, e não os valores reduzidos da base de cálculo, até porque a redução é para a operação de saída subsequente. Esse é o mandamento inserido no referido artigo e o sentido do Decreto nº 7.799/00.

Veja que trata-se de estorno de crédito decorrente da aquisição de produtos que posteriormente terão saída com redução de base de cálculo. Portanto, apesar da necessária vinculação com a saída reduzida, o texto legal a ela se referiu apenas para deixar claro para quais produtos seria devido o estorno de crédito.

Parece-me lógico que o texto legal ao dispor que não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias, quando se refere à base de cálculo se refere à base de cálculo da nota fiscal de entrada, em outras palavras, o valor da base de cálculo operação de entrada, não a de saída.

Para mim não há outra interpretação possível. Assim, entendo que a alteração promovida pelo Decreto 13.339, de 07 de outubro de 2011, em nada alterou a metodologia de estorno de crédito no caso concreto, apenas modificando o termo base de cálculo para valor da operação.

O caso em apreço é exatamente igual a um precedente unânime desta mesma Câmara (ACÓRDÃO CJF Nº 0247-12/12), que foi inclusive citado e anexado no Recurso Voluntário pelo contribuinte.

Assim, diante do exposto voto pelo PROVIMENTO do RECURSO VOLUNTÁRIO, para modificar a decisão recorrida e julgar improcedente a Infração 01.

A PGE/PROFIS, por meio do i. procurador José Augusto Martins Junior, apresenta Recurso Extraordinário, consoante disposto no art. 169, II, “c”, c/c o art. 172, tudo do RPAF/BA, por entender a Decisão proferida afronta a legislação que rege a matéria, conforme passou a expor.

Inicialmente apresenta uma síntese da acusação de utilização de crédito fiscal que excede ao limite de 10% previsto no art. 6º do Decreto nº 7.799/00 e a interpretação contida na Decisão proferida pela 1ª JJF de que o limitador deve ser aplicado à base de cálculo com redução de 41,176% [41,76%], cuja interpretação entende estar correta. Já a Decisão ora recorrida fundamentou que o limite de 10% previsto no art. 6º do Dec. 7.799/00, “*deve levar em conta o valor total da base de cálculo apostado na nota de entrada, e não os dos valores reduzidos da base de cálculo*”.

Afirma que questão que se apresenta é se a base de cálculo para apropriação do crédito fiscal é o valor da operação contida na nota fiscal (Decisão da Câmara) ou a base de cálculo do imposto, conforme redação do art. 6º do Decreto nº 7.799/00, com redação vigente à época dos fatos geradores.

Diz que em se tratando de benefício fiscal, deve ser interpretada a legislação de forma literal, visto que as expressões “*valor da operação*” e “*base de cálculo*” constituem conceitos normativos diferentes, sendo que a primeira inclui tributos federais, frete e outras despesas.

Além disso, ressalta que constatou que os autos relacionam diversas notas fiscais cujas operações envolvem mercadorias sujeitas a substituição tributária e isentas, não sendo possível utilizar o valor cheio para aplicação da norma [limite de 10%], como definido na legislação.

Conclui que a 2ª CJF navega em decisão contrária ao que dispunha à época a legislação tributária, em especial o disposto no art. 6º do Decreto nº 7.799/00, desprezando a literalidade da norma, em consonância com o disposto no art. 111, II do CTN, já que se trata de outorga de isenção.

Diante desse quadro legal, entende que a Decisão prolatada pela 2ª CJF do CONSEF contraria o disposto no art. 6º do Decreto nº 7.799/00, motivo pelo qual requer provimento do Recurso

Extraordinário interposto, com fundamento no art. 169, II do RPAF/BA.

Cientificado da interposição de Recurso Extraordinário (fl. 252), o sujeito passivo se manifestou (fls. 281/285), inicialmente transcreve a Decisão proferida pela 2ª CJF e ressalta que a motivação da edição do Decreto nº 7.799/00 foi proteger o setor atacadista da “*guerra fiscal*”.

Afirma que na Decisão recorrida foi aplicado o verdadeiro sentido da interpretação do texto normativo, situação já aplicada no julgamento do PAF 20747.0110-4 que resultou no Acórdão CJF Nº 0247-12/12, cuja decisão unânime teve anuência do representante da PGE/PROFIS, atestando a legalidade e honorabilidade do fato em julgamento, cujo teor da Resolução transcreveu à fl. 284.

Diz que a edição do Decreto nº 13.339/11 em nada alterou a legislação em vigor sobre a matéria, que objetivou apenas esclarecer ou interpretar o que já havia sido previsto no Decreto nº 7.799/00.

Aduz que como argumentação suplementar, a modificação da legislação beneficia o contribuinte e por isso deve ser aplicado ao caso, ao teor do disposto no art. 106 do CTN, como tem decidido os Tribunais Superiores, a exemplo do RESP 329892/RS. Requer a manutenção da Decisão recorrida, pela improcedência da infração 1.

VOTO

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto pelo Representante da Procuradoria Geral do Estado – Procuradoria Fiscal, em que solicita a reforma da Decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste Conselho, para que seja restabelecida a autuação original da Decisão proferida pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, pela procedência da infração 1.

A infração 1 acusa falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, excedente de 10% do valor da base de cálculo constante em cada um dos documentos fiscais, infringindo o art. 6º do Decreto nº 7.799/00 (Decreto dos Atacadistas), relativo a fatos geradores ocorridos em 2008 e 2009.

Considerando que o art. 6º do Decreto nº 7.799/00, com redação do Decreto nº 10.066/06, com efeitos de 01/08/06 a 23/12/10 estabelecia: *"Art. 6º Os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos artigos 1º, 2º, 3º-B, 3º-D, 3º-E e 3º-F, não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias"*.

E que a 2ª CJF fundamentou o provimento do Recurso Voluntário afirmando que *"o texto legal ao dispor que não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias, quando se refere à base de cálculo se refere à base de cálculo da nota fiscal de entrada, em outras palavras, o valor da base de cálculo operação de entrada, não a de saída"*.

Concluo que a Decisão ora recorrida contraria a legislação que rege a matéria, conforme opinado pela PGE/PROFIS, visto que nos demonstrativos que dão suporte a lavratura do Auto de Infração, evidenciam que a empresa beneficiária do Decreto nº 7.799/00 tinha como limite de crédito o percentual de 10% sobre a base de cálculo do imposto que foi utilizada, e na situação em questão utilizou 10% do valor da operação.

Assim sendo, entendo que o Recurso Extraordinário deve ser CONHECIDO, nos termos do art. 169, II, “c” do RPAF/BA, por a Decisão proferida afronta a legislação que rege a matéria.

No mérito o Recurso Extraordinário interposto argumenta que se trata de benefício fiscal, cuja legislação deve ser interpretada de forma literal (art. 111, II do CTN), e que não é possível utilizar como limite de 10% do valor da nota fiscal visto que as mesmas consignam mercadorias sujeitas à substituição tributária e isentas, e sim do “valor da base de cálculo do imposto”, concluindo que a Decisão contrária ao que dispunha à época o disposto no art. 6º do Decreto nº 7.799/00.

Inicialmente ressalto que a autuação tem como suporte o demonstrativo elaborado pela fiscalização acostado às fls. 15 a 38, no qual foram relacionadas diversas notas fiscais de entrada. Em nenhum momento (defesa e recursos) foram juntadas cópias de notas fiscais para análise.

Como a Decisão proferida pela 2ª CJF foi indicado como precedente a do Acórdão CJF 0247-12/12, que foi apresentado pelo recorrente, transcrevo abaixo a situação exemplificativa apresentada pelo contribuinte com relação as notas fiscais juntadas ao processo (Acórdão 0141-02/11):

Exemplo 1: Se a atuada comprasse mercadorias no valor de R\$1.000,00, com o crédito de 12%, o valor do ICMS seria R\$120,00, então a atuada estornou R\$20,00;

Exemplo 2: Se a atuada comprasse mercadorias no valor de R\$1.000,00, com crédito de 17%, o valor do ICMS seria de R\$170,00, então estornaria R\$70,00.

Exemplo 3: (aquisições no Estado da Bahia de possuidores de Termo de Acordo Atacadista): Quando a atuada compra mercadorias no valor de R\$1.000,00, de um contribuinte beneficiado pelo regime citado, a base de cálculo do ICMS resulta em R\$588,24 que tributado com alíquota a alíquota de 17% resulta no ICMS de R\$100,00 resultado numa carga tributária de 10%.

Fez uma comparação entre os três exemplos: O crédito do ICMS de todos efetivamente seria de R\$100,00, sendo que o 1º creditaria de R\$120,00 e estornava R\$ 20,00; o 2º creditaria de R\$170,00 e estornava R\$ 70,00; e o 3º se creditaria de R\$100,00, não teria nada a estornar, porque o crédito já veio reduzido no próprio documento fiscal.

Considerando que no Recurso Voluntário objeto do Recurso Extraordinário, o sujeito passivo alegou que se trata de o fato ocorrido é idêntico ao do PAF 20747.0110/10-4, o julgado tem a ver com o Exemplo 3, em que para uma operação com valor de aquisição de R\$1.000,00, com a base de cálculo reduzida para R\$588,24 (41,176%), aplicado alíquota de 17% resultou em ICMS no valor de R\$100,00.

Neste caso, aplicando a regra contida no art. 6º do Decreto nº 7799/00, o contribuinte entende que a limitação do crédito de 10% recai sobre R\$1.000,00 (total da nota fiscal) e a fiscalização entende que é de R\$58,82 (10% do valor da base de cálculo do imposto, ou seja R\$588,24 x 10%).

Neste processo, tomando por exemplo a primeira nota fiscal de nº 39.484 (fl. 15), verifica-se:

Valor total da nota fiscal	2.099,30	Fl.	Crédito apropriado pela empresa	10%	209,93
Redução da base de cálculo em 41,176%	864,41	15	Diferença exigida		86,44
Base de cálculo reduzida	1.234,89		Crédito apurado pela fiscalização	10%	123,49
Débito a 17%	209,93				

Para facilitar a interpretação da norma transcrevo o art. 6º do Decreto nº 7.799/00, com redação dada pelo Decreto nº 10.066, de 03/08/06, DOE de 04/08/06, com efeitos de 01/08/06 a 23/12/10:

Art. 6º Os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos arts. 1º, 2º, 3º-B, 3º-D, 3º-E e 3º-F, não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias.

Pelo exposto, em se tratando de operações de aquisições de mercadorias por estabelecimento que utiliza os benefícios fiscais previstos no Decreto nº 7.799/00, o crédito fiscal admitido não pode exceder a 10% “do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais”. Logo, no exemplo acima, o valor da nota fiscal é de R\$2.099,30 mas a base de cálculo do imposto utilizada foi de R\$1.234,89 ficando limitado a crédito no valor de R\$123,49.

Ressalto que o Supremo Tribunal Federal reformulou o seu posicionamento sobre a natureza jurídica da redução de base de cálculo, no sentido de considerá-la como uma espécie de isenção parcial do imposto (AI-AgR 449051/RS em 29/06/2006 e AI-ED 497755/PR em 13/12/2005), no qual o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 174.478/SP, entendeu que não viola o princípio da não-cumulatividade a exigência de estorno do crédito do ICMS relativo à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Além disso, considerou que a referida redução corresponde à figura da isenção parcial, o que faz incidir, no caso, a regra constante do art. 155, § 2º, II, b, da Constituição Federal.

Dessa forma, o valor de R\$864,41 que corresponde à base de cálculo reduzida, contido no valor da aquisição de R\$2.099,30, é equiparado à operação contemplada com isenção e não pode ser considerado como base de cálculo tributável para efeito de apropriação de crédito fiscal (art. 155, §2º, II, “b” da CF).

Concluo que conforme teor do recurso interposto pela PGE/PROFIS, a Decisão prolatada pela 2ª CJF do CONSEF contraria o disposto no art. 6º do Decreto nº 7.799/00, motivo pelo DOU PROVIMENTO ao Recurso Extraordinário interposto, com fundamento no art. 169, II do RPAF/BA, alterando a Decisão recorrida de improcedente para procedente a infração 1 (Acórdão JJF 0063-01/14), restabelecendo a exigência desta infração no valor R\$159.427,44, restando, desta maneira totalmente PROCEDENTE o Auto de Infração no valor de R\$173.898,64.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da Câmara Superior do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **CONHECER** e **PROVER** o Recurso Extraordinário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281508.0006/13-2**, lavrado contra **SUPERMERCADO RIO BRANCO LTDA. (RIO BRANCO)**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$173.898,64**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e VII, “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de maio de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS